

PENINGKATAN STANDAR AKUNTANSI INTERNASIONAL
(*IMPROVEMENTS TO INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING
STANDARDS*)

(Oleh: Syafri Adnan Baharuddin, Ak, MBA. dan Jamason Sinaga, Ak., MAP. *)

1. Pendahuluan

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) merupakan penyusun standar akuntansi internasional untuk sektor publik di bawah *International Federation of Accountants* (IFAC). Tahun 2005 IPSASB melakukan peningkatan terhadap standar-standar (*International Public Sector Accounting Standards/IPSAS*) yang telah diterbitkan sebelumnya. Peningkatan tersebut berupa revisi terhadap 11 standar dari 20 standar yang telah pernah diterbitkan. (Lihat Lampiran 1. IPSAS yang Direvisi). Revisi ke-11 standar tersebut dimuat dalam draf publikasian (*exposure draft/ED*) Nomor 26.

Di samping melakukan revisi terhadap standar yang ada, IPSASB juga menerbitkan tiga ED lain. ED Nomor 25 memuat mengenai kesamaan otoritas dalam paragraf-paragraf dalam IPSAS. ED Nomor 27 berbicara mengenai penyajian informasi anggaran dalam laporan keuangan bertujuan umum dan ED Nomor 28 mengenai pengungkapan informasi umum keuangan sektor pemerintahan (*general government sector/GGS*) untuk tujuan statistik. Seluruh ED dapat dilihat dalam Lampiran 2.

Revisi tersebut dilakukan dalam rangka konvergensi standar akuntansi internasional sektor publik (IPSAS) dengan standar akuntansi internasional sektor komersial (IAS/IFRS). Sebagaimana disebutkan dalam latar belakang ED 26, bahwa revisi terhadap IPSAS dilakukan agar ada konvergensi dengan IAS yang diterbitkan tahun 2003. Usaha konvergensi ini telah dimulai sejak 2003 melalui *General Improvements Project*.

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai anggota IFAC dimintakan masukan atas draf publikasian (*exposure draft/ED*) yang dikeluarkan oleh IPSASB. Revisi IPSAS

sangat penting bagi sektor publik di Indonesia. Revisi tersebut akan mengikat dalam penyajian laporan keuangan sektor publik di Indonesia jika nanti disahkan menjadi standar meskipun tetap diperhatikan karakteristik Indonesia. Oleh karena itu, agar IPSAS mengakomodasi kepentingan kita maka perlu diberi masukan lewat komentar atas ED yang diterbitkan oleh IPSASB. Pemberian masukan ini juga dimaksudkan untuk menampilkan pemikiran-pemikiran dari Indonesia di forum internasional dalam bidang akuntansi khususnya sektor publik. Makalah ini menguraikan beberapa pemikiran yang relevan yang diharapkan dapat mempermudah dan mengarahkan diskusi. Hasil diskusi ini akan disampaikan sebagai masukan pada IPSASB.

2. Proses Peningkatan Standar oleh IPSASB

Pada akhir tahun 1997, IPSASB memulai sebuah program pengembangan IPSAS yang didasarkan kepada *International Accounting Standards* (IAS) yang diterbitkan *International Accounting Standard Board* (IASB) tahun 1997. IPSASB mengembangkan persyaratan-persyaratan IAS yang relevan untuk sektor publik. IPSAS menggunakan persyaratan, struktur, dan teks yang diatur dalam IAS kecuali ada alasan untuk tidak menggunakan hal-hal tersebut.

Pada tahun 2003 melalui proyek *General Improvements*, IASB menerbitkan revisi IAS. Proyek *General Improvements* bertujuan untuk menghilangkan atau mengurangi alternatif, pengulangan-pengulangan yang tidak perlu (*redundancies*), dan juga konflik dalam IAS sendiri. Proyek juga berhubungan dengan isu konvergensi dan berbagai peningkatan lainnya. Tujuan dari revisi IPSAS yang diterbitkan kali ini adalah agar IPSAS konvergen dengan IAS yang diterbitkan tahun 2003 tersebut. Tentu saja kalimat terakhir ini memancing pertanyaan, jika IAS berubah apakah nanti IPSAS juga harus mengikuti? Jika ya sampai kapan? Apakah tidak mungkin bahwa IAS yang mengikuti IPSAS?

3. Sistematika IPSAS setelah Revisi

Sampai dengan saat ini, IPSAS terdiri dari 20 pernyataan standar yaitu IPSAS nomor 1 sampai dengan nomor 20. Revisi yang dilakukan atas 11 pernyataan, sebagaimana

dimuat dalam ED 26, tidak akan menghilangkan pernyataan yang ada. Revisi hanya sekedar mengubah isi dari pernyataan yang sudah ada sebelumnya.

Akan tetapi dari ED lainnya yaitu ED 25, ED 27, dan ED 28 jika nanti disetujui akan muncul dua pernyataan standar baru. ED 25 "persamaan otoritas paragraf" tidak akan menghasilkan atau dituangkan dalam bentuk pernyataan standar baru. Perubahan yang terjadi hanya pada pengantar IPSAS (*Preface to IPSAS*). ED 27 dan ED 28 yang akan memunculkan pernyataan standar baru. Dengan demikian jika nanti ED 27 dan ED 28 disahkan maka IPSAS terdiri dari 22 pernyataan standar.

4. Basis Akuntansi Keuangan dan Anggaran

Basis akuntansi yang dianut akan mempengaruhi penyajian laporan keuangan. Penyajian pendapatan dan biaya akan berbeda jika pilihan basis yang dianut berbeda. Basis akuntansi yang lazim dikenal adalah basis kas dan basis akrual. Jika digunakan basis kas maka tidak ada piutang dari pendapatan karena pendapatan diakui hanya pada saat kas diterima.

Basis akuntansi yang digunakan dalam seluruh standar yang dikeluarkan oleh IPSAS adalah basis akrual. Dalam *Glossary Handbook of IPSAS 2003* misalnya dapat dilihat definisi basis akrual tetapi definisi basis kas tidak dicantumkan. Kemudian dalam ruang lingkup (*scope*) IPSAS 1 baik yang lama maupun yang diuraikan dalam revisi ini, IPSAS diterapkan untuk penyajian laporan keuangan berbasis akrual.

Penyajian laporan keuangan sektor publik harus terkait dengan anggarannya. Penyajian laporan keuangan di sektor publik menuntut penyajian anggaran. Hal ini sesuai dengan ciri khas publik sektor sebagai organisasi yang tidak mencari laba tipe B (*Type B non-profit*) menurut penggolongan R.N. Anthony (dalam Rowan Jones dan Maurice P., 2000:130). Anggaran meliputi pendapatan dan belanja. Pertanyaannya adalah apakah anggaran juga mempermasalahkan basis akuntansi dalam penyajian laporan keuangan?

ED 27 menyajikan hal yang menarik dalam hubungan basis akuntansi dalam penyajian laporan keuangan dan penyajian informasi anggaran dalam laporan keuangan untuk tujuan umum. Jika dalam IPSAS sebelumnya menggunakan basis akrual maka dalam ruang lingkup ED 27 ini dianut dua basis yaitu basis akrual dan juga basis kas. Sebagaimana dinyatakan dalam paragraf 2 *"An entity that prepares and presents general purpose financial statements under accrual or cash basis of accounting in accordance with..."* Selanjutnya dalam paragraf 4 dinyatakan jika basis akrual yang digunakan maka harus dibaca berkaitan dengan IPSAS sedangkan jika digunakan basis kas maka standar harus dibaca dalam konteks IPSAS basis kas (*The Cash Basis IPSAS, "Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting"*). Unikny lagi bahwa perbandingan antara anggaran dengan realisasi dapat dilakukan baik anggaran disajikan dengan basis yang sama maupun yang berbeda dengan basis untuk penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum.

5. Standar Akuntansi Sektor Publik dan Sektor Komersial: Harus Konvergen atau Paralel?

Saat ini ada dua jenis organisasi atau sektor yang berimplikasi pada penyusunan standar akuntansi. Satu jenis organisasi atau sektor adalah sektor komersial atau yang disebut juga dengan sektor bisnis, sektor privat, atau sektor yang mencari laba (*profit motive/seeking organization*). Sektor yang lain adalah sektor sosial atau yang disebut juga dengan sektor publik atau organisasi yang tidak mencari laba (*not for profit organization*). Pengertian privat dan publik sebenarnya memiliki pengertian dan konsep yang sangat luas yang dikembangkan dalam berbagai bidang seperti ekonomi, politik, administrasi publik, sosiologi dll. Tulisan ini tidak dimaksudkan untuk membahas tuntas mengenai perbedaan konsep privat dan publik tetapi ingin melihat latar belakang kedua sektor ini dalam hubungan dengan akuntansi khususnya standar akuntansi. Hal ini sangat penting karena tulisan ini membahas mengenai standar akuntansi sektor publik tetapi dalam hubungannya dengan standar sektor privat/bisnis.

Sektor bisnis berbeda dari sektor pemerintah dan organisasi nirlaba. Granof (1998:3-8) mencatat ada 12 hal yang membedakan pemerintah dan organisasi nirlaba dengan bisnis yaitu:

- 1) *Different in missions;*
- 2) *Budget, not the marketplace govern;*
- 3) *Expenditures may drive revenues;*
- 4) *The budget, not the annual report is the most significant financial document;*
- 5) *Budgets drive accounting and financial reporting;*
- 6) *Need to assure interperiod equity;*
- 7) *Revenues not indicative of demand for goods or services;*
- 8) *Not direct link between revenues and expenses;*
- 9) *Capital assets may neither produce revenues nor save costs;*
- 10) *Resources may be restricted;*
- 11) *No distinct ownership interests;*
- 12) *Less distinction between internal and external accounting and reporting.*

Selanjutnya dikatakan oleh Granof (1998: 8-10) karakteristik lain dari organisasi pemerintah dan nirlaba dengan bisnis yang berimplikasi pada akuntansi:

- 1) *Many different types of governments and not-for-profits*

Banyaknya jenis pemerintahan dan organisasi nirlaba yang mengakibatkan kesulitan dalam penyusunan standar yang dapat berlaku untuk seluruh jenis organisasi;

- 2) *Short-term focus of manager*

Masa kepemimpinan seorang kepala unit pemerintahan biasanya singkat. Dalam masa yang singkat, seorang pimpinan ingin menunjukkan prestasi yang tidak sebenarnya (*cosmetic improvements*) dalam anggaran dan laporan keuangannya dengan menggunakan tehnik penganggaran dan akuntansi.

- 3) *Governments and not-for-profits engage in business type activities*

Unit-unit pemerintah atau organisasi nirlaba tertentu melakukan aktivitas seperti layaknya aktivitas bisnis. Pemerintah kota melakukan jasa pengangkutan sampah misalnya. Jenis ini mengharuskan pengembangan prinsip-prinsip yang berbeda untuk jenis organisasi yang dimaksud.

Wittrup setelah membahas pemikiran John Maynard Keynes membedakan karakteristik institusi sosial dan institusi bisnis dalam hal modal (*capital equity*).

Wittrup (dalam Ramanathan dan Hegstad 1982:133) menyatakan:

*One of the distinguishing economic characteristics of a social institution is that its **equity capital has been donated**. That is to say, the sources of equity capital retain no proprietary interest in it. In contrast, the **equity capital of a business has been invested**, i.e., the providers of capital retain a proprietary interest through the holding of shares or other means. In such cases, the investors expect to realize an economic return, either in the form of dividends or through an appreciation in the value of the interest they hold.* (pemberian cetak tebal penekanan dari penulis)

Dari pendapat di atas sangat jelas perbedaan antara organisasi bisnis dan sosial. Dalam terminologi akuntansi, modal yang ada dalam kelompok ekuitas neraca organisasi sosial adalah modal donasi. Sedangkan di organisasi bisnis modal dalam kelompok ekuitas berupa modal saham atau bentuk lainnya yang diharapkan akan dapat memberikan imbalan ekonomi bagi para pemodal.

Penelusuran pengertian organisasi bisnis dan non-bisnis yang mempengaruhi akuntansi dilakukan oleh R. N. Anthony yang dimuat dalam *Financial Accounting in Nonbusiness Organization* (1978). Sebagaimana ditemukan oleh R.N. Anthony (dalam Rowan Jones dan Maurice P., 2000:128) organisasi dapat dibagi menjadi tiga kategori sebagai berikut:

- 1) *Profit Oriented*- organisasi yang tujuan utamanya adalah mencari laba;
- 2) *Type A Non-profit*- organisasi nirlaba yang sumber keuangannya seluruhnya diperoleh dari pendapatan dari penjualan barang dan jasa;
- 3) *Type B Non-profit*- organisasi nirlaba yang memperoleh pendapatan utamanya dari sumber selain penjualan barang dan jasa.

Kategori 1) contohnya adalah perusahaan publik/perusahaan negara/daerah dan kategori 3) contohnya adalah pemerintah atau pemerintah daerah yang memperoleh pendapatannya dari pajak, hibah dll. Kategori 2) sebenarnya sangat sulit karena berada di tengah-tengah. Contoh di Inggris untuk kategori 2) ini adalah industri nasional (*nationalised industries*), di Indonesia Badan Layanan Umum (BLU) mungkin dapat dijadikan sebagai contoh kategori ini.

Tujuan R.N. Anthony menggolongkan organisasi dalam kategori di atas adalah untuk menjawab pertanyaan bagaimana organisasi bisnis dan nonbisnis dibedakan untuk tujuan penyusunan standar akuntansi? Untuk itu dia menawarkan tiga alternatif yaitu pembedaan menurut profit/nonprofit (*profit/nonprofit distinction*), pembedaan sumber pembiayaan (*source of finance distinction*), dan tidak membedakan sama sekali (*no distinction*).

Organisasi yang mencari profit, profit itu sendiri menjadi ukuran kinerja. Tugas akuntansi disini adalah mengukur laba. Sementara itu untuk organisasi yang tidak mencari laba, ukuran profit bukanlah ukuran kinerja yang tepat. Dengan demikian akuntansi untuk kedua hal ini juga berbeda. Organisasi yang tidak mencari laba tujuannya bukan hanya satu tetapi banyak. Oleh karena itu laporan akuntansi harus dapat menyajikan informasi untuk memenuhi tujuan yang banyak tersebut. Konsekwensinya, jika di organisasi yang mencari laba hanya ada satu set akun (*single set of accounts*) sementara itu untuk organisasi yang tidak mencari laba terdapat banyak rangkaian akun (*series of accounts*). Organisasi yang mencari laba biasanya didanai dari modal saham (*shareholder equity*). Dengan demikian dibutuhkan informasi mengenai pengembalian (*return*) dari kegiatan investasi. Di organisasi yang tidak mencari laba tidak ada risiko modal yang diinvestasikan sehingga informasi mengenai pengembalian modal menjadi tidak penting.

Berdasarkan sumber keuangan, organisasi yang mencari laba (*profit oriented*) dan organisasi *Type A Non-profit* sumber utama keuangannya adalah pendapatan dari hasil penjualan. Artinya, produk organisasi telah diuji oleh pasar. Dengan demikian selisih pendapatan dan biaya menjadi ukuran kinerja. Di sisi lain, organisasi *Type B Non-profit*, pendapatan berasal dari yang *non-revenue* seperti pajak hanya menunjukkan ukuran kinerja yang sempit. Yang juga harus diukur adalah apa yang seharusnya dibelanjakan tanpa memandang apakah pasar akan menerima atau tidak. Dalam organisasi *Type B Non-profit* karena pendanaannya tidak berasal dari penjualan barang dan jasa maka ada batasan-batasan yang harus diikuti. Dalam hal

seperti ini adalah suatu kesalahan jika dana digunakan untuk tujuan lain dari yang seharusnya. Sistem akuntansi harus dikembangkan untuk menangani jenis-jenis batasan ini maka digunakan akuntansi dana (*fund accounting*). Oleh karena profit sangat penting bagi perusahaan *profit oriented* dan *Type A Non-profit* maka akun-akun yang disajikan merupakan akun final yang merupakan instrumen utama akuntabilitas keuangan. Untuk *Type B Non-profit*, akun-akun final memang penting dalam menjelaskan bagaimana uang dibelanjakan. Hal yang sama pentingnya adalah anggaran karena anggaran menentukan jumlah yang dapat dipungut. Artinya anggaran sangat penting dalam akuntabilitas keuangan dan juga berarti bahwa akun-akun final disertakan untuk tujuan perbandingan informasi anggaran.

Berdasarkan alternatif yang ketiga yaitu tidak ada perbedaan (*no distinction*) dijelaskan bahwa sebenarnya ada hal-hal yang dapat dilakukan tanpa membedakan tujuan dan juga sumber pembiayaannya. Misalnya, sistem pencatatan berpasangan (*double entry*) merupakan hal yang universal. Interpretasi yang berbeda mungkin dapat dilakukan untuk organisasi yang berbeda tetapi informasi dasar yang dibutuhkan sebenarnya sama. Informasi dasar tersebut dapat ditemui dalam *Operating Statement*, *Balance Sheet*, dan *Cashflow Statement*. Model organisasi bisnis umumnya dimengerti dengan baik dan dapat diterapkan terhadap seluruh organisasi. Karena laporan keuangan digunakan untuk melakukan monitoring terhadap penggunaan sumber daya ekonomi maka basis yang digunakan harus sama. Ada konsep-konsep yang berlaku di hampir seluruh organisasi seperti modal (*capital*), harga barang jasa yang dihasilkan (*cost of services provided*). Ini menjadi konsep penyatu (*the unifying concepts*) sehingga perbedaan-perbedaan tadi tidak terlalu menjadi masalah.

Dari uraian di atas dapat dilihat bahwa sebenarnya sektor bisnis/*profit oriented* dan sektor nonbisnis/*non profit oriented* mempunyai perbedaan yang sangat mendasar. Meskipun ada yang menyajikan alternatif bahwa tidak perlu ada perbedaan tetapi organisasi kedua sektor ini tetap berbeda sehingga berpengaruh juga terhadap penyusunan standar akuntansi untuk kedua sektor ini.

Standar akuntansi yang diterbitkan oleh IFAC juga tetap menunjukkan bahwa sektor bisnis dan sektor publik tetap berbeda. Hal ini diwujudkan dalam pembentukan dua badan penyusun standar yang terpisah yaitu IASB yang menyusun standar untuk sektor bisnis sedangkan untuk sektor publik ada IPSASB. IASB menerbitkan IAS sedangkan IPSASB menerbitkan IPSAS.

Ada usaha yang dilakukan untuk mendekatkan atau mungkin menyatukan kedua standar ini yaitu dalam bentuk konvergensi seperti yang tercantum dalam ED. Akan tetapi meskipun nanti ED ini diterima, tetap ada standar di sektor publik dan ada standar di sektor bisnis. Hal ini sudah dapat dilihat bahwa meskipun dilakukan konvergensi tetap ada hal-hal tertentu yang tidak dapat diterapkan di sektor publik. Dalam setiap ED kecuali IPSAS 12, 13, 14, disertakan perbandingan IPSAS dengan IAS (*Comparison to IAS*). Artinya masih tetap ada perbedaan meskipun telah dilakukan konvergensi.

Hal lain yang perlu ditambahkan adalah mengenai definisi sektor publik yang dianut oleh IFAC. Apakah sektor publik termasuk organisasi nirlaba di luar pemerintah? Apakah perusahaan negara/daerah termasuk dalam sektor publik? Dalam *Handbook of IPSAS 2003 Edition*, halaman 10 disebutkan “*public sector refers to national governments, local governments, and related governmental entities (e.g agencies, boards, commissions, and enterprises)*” Definisi atau penjelasan ini menunjukkan bahwa ruang lingkup sektor publik yang dimaksudkan dalam IPSAS adalah pemerintah tidak termasuk organisasi nirlaba lainnya.

6. Pokok-Pokok Revisi IPSAS

IPSASB melakukan revisi terhadap standar yang pernah diterbitkan dalam rangka konvergensi IPSAS dengan IAS/IFRS. Dalam masing-masing ED disertakan latar belakang perubahan dan juga bentuk-bentuk perubahan yang dilakukan. Di bagian akhir beberapa ED juga disertakan semacam dasar pemikiran yang menjadi dasar

simpulan (*basis for conclusion*). Dalam setiap ED dan juga setiap pernyataan standar (IPSAS) juga dimintakan komentar/tanggapan.

Berikut ini diuraikan secara ringkas masing-masing ED dan juga masing-masing standar yang direvisi dalam ED 26 yang berisi latar belakang, perubahan-perubahan yang dilakukan, dan juga komentar dan masukan yang diharapkan oleh IPSASB. Sebagaimana dijelaskan sebelumnya bahwa lingkup sektor publik adalah pemerintah. Oleh karena itu dalam memberikan tanggapan terhadap masing-masing substansi revisi perlu diarahkan pada kondisi yang ada di pemerintah Indonesia.

1) *Exposure Draft* Nomor 25 Kesamaan Otoritas setiap Paragraf

a. Latar Belakang

Paragraf-paragraf dalam *International Public Sector Accounting Standar* (IPSAS) terdiri dari dua tipe. Tipe yang pertama adalah paragraf yang dicetak dengan huruf tebal dan miring dan tipe yang kedua adalah paragraf yang dicetak dengan huruf biasa. Paragraf yang dicetak dengan huruf tebal dan miring adalah paragraf standar dan paragraf yang dicetak dengan huruf biasa adalah paragraf komentar (penjelas). Dalam setiap pernyataan standar IPSAS dicantumkan pengantar (*preface*) yang menjelaskan makna kedua tipe paragraf ini. Dalam pengantar setiap pernyataan tersebut dinyatakan bahwa standar dicetak dalam bentuk huruf tebal dan miring yang harus dibaca dalam konteks paragraf komentar.

Pembagian dalam dua tipe paragraf mengandung makna bahwa paragraf standar merupakan paragraf yang mengikat dan wajib diikuti sedangkan paragraf penjelas tidak wajib atau wajib hanya jika dihubungkan dengan paragraf standarnya. Dengan kata lain kedua jenis paragraf tersebut tidak memiliki otoritas yang sama, paragraf standar memiliki otoritas yang lebih tinggi dibandingkan dengan paragraf komentar.

IPSASB berpendapat bahwa kedua jenis paragraf tersebut mempunyai otoritas yang sama. Oleh karena itu, IPSASB mengusulkan adanya perubahan dalam pengantar. Kesamaan otoritas ini juga sudah diterapkan dalam standar untuk

sektor komersial (*International Financial Reporting Standards/IFRS*) yang diterbitkan oleh *International Accounting Standard Board (IASB)*, sehingga penerapan kesamaan otoritas paragraf ini dalam IPSAS konsisten dengan kebijakan konvergensi (*IPSASB's IFRS Convergence Policy*). Bentuk huruf dalam paragraf tetap dua jenis seperti yang ada sekarang ini tetapi dijelaskan dalam pengantar bahwa paragraf dalam huruf tebal dan miring merupakan prinsip utama (*main principles*). Kedua paragraf memiliki otoritas yang sama (*equal authority*).

b. Komentar atau Masukan yang Diharapkan

Apakah anda setuju dengan amandemen terhadap Pengantar yang menyatakan bahwa paragraf yang dicetak tebal dan miring mempunyai otoritas yang sama dengan paragraf yang dicetak dengan huruf biasa?

2) ***Exposure Draft Nomor 26***

Sebagaimana dijelaskan sebelumnya, usaha peningkatan IPSAS dilakukan dengan konvergensi IPSAS dan IAS. Usaha konvergensi ini dilakukan dengan cara merevisi 11 standar dari 20 standar yang telah diterbitkan IPSAS. Revisi seluruh standar tersebut dimuat dalam ED Nomor 26 ini.

Berikut ini akan diuraikan perubahan-perubahan setiap standar yang direvisi.

(a) IPSAS 1, "*Presentation of Financial Statements*"

a) Latar Belakang

Perubahan terhadap IPSAS 1 dilakukan dalam rangka konvergensi dengan IAS. IAS juga memiliki standar yang sama dengan IPSAS 1 ini yaitu IAS 1. Maka di bagian akhir draf IPSAS 1 dicantumkan perbandingan antara hal-hal yang diatur dalam IPSAS 1 ini dan yang diatur dalam IAS 1 (*Comparison with IAS 1*).

b) Perubahan-Perubahan Penting yang Dilakukan

Perubahan yang dilakukan dalam IPSAS 1 meliputi perubahan dalam ruang lingkup, definisi, penyajian yang wajar, pengklasifikasian aset dan kewajiban, serta penyajian dan pengungkapan.

Perubahan penting yang dilakukan ruang lingkup adalah **memindahkan isi:**

- **IPSAS 1 ke IPSAS 3** mengenai "Kebijakan akuntansi, perubahan dalam estimasi akuntansi dan kesalahan" karena persyaratan yang diatur di IPSAS 1 ini lebih tepat diatur di IPSAS 3;
- **IPSAS 3 ke IPSAS 1** mengenai syarat-syarat penyajian surplus dan defisit.

Perubahan penting dalam definisi dalam bentuk adanya istilah baru yang didefinisikan yaitu *impracticable* dan *notes*. Perubahan berikutnya adalah mengubah istilah *materiality* dengan *material* dan menambahkan definisinya.

Perubahan lainnya adalah menghilangkan definisi yang tidak perlu seperti *associates*, *borrowing cost*, *cash*, *cash equivalent* dst. Kemudian istilah *extraordinary items*, *fundamental errors* *net surplus/deficit* dan beberapa istilah lainnya tidak digunakan lagi.

Dalam hal penyajian ditambahkan pengertian penyajian yang wajar (*fair presentation*) di paragraf 27. Penyimpangan dari IPSAS dimungkinkan untuk syarat tertentu yang diatur dalam paragraf 31-37.

Pengklasifikasian aset dan kewajiban juga mengalami beberapa perubahan dalam pengaturannya. Tetapi pengaturan yang lebih banyak ditambahkan adalah pengaturan mengenai kewajiban (*liabilities*). Misalnya urutan klasifikasi aset berdasarkan likuiditas untuk aset dan kewajiban dilaksanakan jika dianggap

lebih relevan (par. 70). Kewajiban yang diperdagangkan dianggap sebagai kewajiban lancar (par. 80).

Dalam hal penyajian dan pengungkapan, ada beberapa perubahan penting yang dilakukan dalam *Statement of Performance, Statement of Changes in Net Aset/Equity* dan juga *Notes*.

c) Komentar dan Masukan yang Diharapkan:

(1) Apakah anda setuju bahwa IPSAS 1 harus direvisi seperti yang diusulkan ini untuk konvergen dengan ekuivalen IAS 1? (*Question 1, IPSAS 1 hal. 6*).

(2) *Extraordinary items* tidak didefinisikan dalam revisi ini. Penyajian *extraordinary items* tidak dianjurkan dan tidak dilarang baik di lembar muka maupun catatan, apakah anda setuju *extraordinary items* tidak didefinisikan dan juga tidak dilarang dan tidak diajarkan secara eksplisit dalam IPSAS 1? (*Question 2, IPSAS 1 hal. 6*)

(b) IPSAS 3, “*Net Surplus or Deficit for Period, Fundamental Errors, and Changes in Accounting Policies*”

a) Latar Belakang

Perubahan ini dilakukan juga dalam rangka penyesuaian atau konvergensi dengan IAS yang diatur dalam IAS 8. Maka di bagian akhir draf IPSAS 3 dicantumkan perbandingan antara hal-hal yang diatur dalam IPSAS 3 dan yang diatur dalam IAS 8 (*Comparison with IAS 8*).

b) Perubahan-Perubahan Penting yang Dilakukan

Perubahan yang dilakukan meliputi perubahan nama, ruang lingkup, definisi, *materiality, Net surplus or deficit for the*

Period, Accounting Policies, Error, Pengecualian untuk impracticables, dan juga pengungkapan (disclosure).

c) Komentar dan Masukan yang Diharapkan:

Apakah anda setuju bahwa IPSAS 3 harus direvisi seperti yang diusulkan ini untuk konvergen dengan ekuivalen IAS 8?

(*Question 1, IPSAS 3 hal. 63*).

(c) IPSAS 4, “*The Effect of Changes in Foreign Exchange Rates*”

a) Latar Belakang

Perubahan ini dilakukan juga dalam rangka penyesuaian atau konvergensi dengan IAS yang diatur dalam IAS 21. Maka di bagian akhir draf IPSAS 4 dicantumkan perbandingan antara hal-hal yang diatur dalam IPSAS 4 dan yang diatur dalam IAS 21 (*Comparison with IAS 21*).

b) Perubahan-Perubahan Penting yang Dilakukan

Perubahan yang dilakukan meliputi ruang lingkup, definisi, *functional currency, Integral Foreign Operational versus Foreign Entities*, Pelaporan transaksi mata uang asing, penggunaan mata uang selain mata uang fungsional, pengungkapan, dan ketentuan transisi.

c) Komentar dan Masukan yang Diharapkan:

(1) Apakah anda setuju bahwa IPSAS 4 harus direvisi seperti yang diusulkan ini untuk konvergen dengan ekuivalen IAS 21? (*Question 1, IPSAS 4 hal. 94*).

(2) IPSAS 4 yang direvisi tidak berhubungan dengan akuntansi lindung nilai untuk mata uang asing selain pengklasifikasian nilai tukar tertentu yang dipertanggung jawabkan sebagai lindung nilai investasi

bersih dalam investasi di entitas luar negeri. Apakah anda setuju bahwa yang diusulkan dalam IPSAS 4 tidak harus diterapkan untuk transaksi derivatif dan saldonya yang berasal dari lingkup internasional yang relevan atau standar akuntansi nasional yang berhubungan dengan pengakuan dan pengukuran instrumen keuangan? (*Question 2, IPSAS 4 hal. 94*).

(d) IPSAS 6, “*Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*”

a) Latar Belakang

Perubahan ini dilakukan juga dalam rangka penyesuaian atau konvergensi dengan IAS yang diatur dalam IAS 27. Maka di bagian akhir draf IPSAS 6 dicantumkan perbandingan antara hal-hal yang diatur dalam IPSAS 6 dan yang diatur dalam IAS 27 (*Comparison with IAS 27*).

b) Perubahan-Perubahan Penting yang Dilakukan

Perubahan yang dilakukan meliputi perubahan nama, ruang lingkup, definisi, pengecualian-pengecualian dalam penyajian laporan konsolidasi, prosedur konsolidasi, laporan keuangan yang terpisah, dan juga mengenai pengungkapan.

c) Komentar dan Masukan yang Diharapkan:

(1) Apakah anda setuju bahwa IPSAS 6 harus direvisi seperti yang diusulkan ini untuk konvergen dengan ekuivalen IAS 27? (*Question 1, IPSAS 6 hal. 120*).

(2) Apakah anda setuju bahwa dalam laporan keuangan terpisah investor, investasi pada entitas terkontrol (*controlled entity*) dan asosiasi harus dicatat dengan *at cost* atau sebesar instrumen keuangan sesuai dengan standar

akuntansi internasional atau nasional yang berhubungan dengan pengakuan dan pengukuran instrumen keuangan? Atau sebagai alternatif, apakah anda setuju bahwa investasi seperti ini harus dicatat secara spesifik seperti diatur dalam IPSAS 6? (*Question 2*, IPSAS 6 hal. 120).

(3) Apakah anda setuju bahwa daftar entitas terkontrol yang signifikan harus di-*disclose* dalam laporan konsolidasi entitas pengendali (*controlling entity*)? (*Question 3*, IPSAS 6 hal. 120).

(e) IPSAS 7, “*Accounting for Investments in Associates*”

a) Latar Belakang

Perubahan ini dilakukan juga dalam rangka penyesuaian atau konvergensi dengan IAS yang diatur dalam IAS 28. Maka di bagian akhir draf IPSAS 7 dicantumkan perbandingan antara hal-hal yang diatur dalam IPSAS 7 dan yang diatur dalam IAS 28 (*Comparison with IAS 28*).

b) Perubahan-Perubahan Penting yang Dilakukan

Perubahan yang dilakukan meliputi perubahan nama, ruang lingkup, definisi, pengaruh signifikan, penerapan metode ekuitas, penurunan kerugian, laporan keuangan terpisah, dan juga mengenai pengungkapan.

c) Komentar dan Masukan yang Diharapkan:

(1) Apakah anda setuju bahwa IPSAS 7 harus direvisi seperti yang diusulkan ini untuk konvergen dengan ekuivalen IAS 28? (*Question 1*, IPSAS 7 hal. 158).

(2) Apakah anda setuju bahwa ruang lingkup IPSAS 7 ini tidak diterapkan untuk investasi tertentu kecuali asosiasi yang dimiliki oleh organisasi modal ventura, mutual funds, unit

trusts dan entitas sejenis jika investasi ini diukur dengan nilai wajar sesuai dengan standar akuntansi internasional atau nasional yang berhubungan dengan instrumen keuangan? (*Question 2*, IPSAS 7 hal. 158).

(3) Apakah anda setuju bahwa investor tidak memerlukan *equity account* investasinya jika seluruh kriteria di paragraf 19 terpenuhi? (*Question 3*, IPSAS 7 hal. 158).

(f) IPSAS 8, “*Financial Reporting of Interests in Joint Ventures*”

a) Latar Belakang

Perubahan ini dilakukan juga dalam rangka penyesuaian atau konvergensi dengan IAS yang diatur dalam IAS 31. Maka di bagian akhir draf IPSAS 8 dicantumkan perbandingan antara hal-hal yang diatur dalam IPSAS 8 dan yang diatur dalam IAS 31 (*Comparison with IAS 31*).

b) Perubahan-Perubahan Penting yang Dilakukan

Perubahan-perubahan yang dilakukan meliputi judul standar, ruang lingkup, definisi, pengecualian penerapan konsolidasi proporsional atau metode ekuitas, laporan keuangan terpisah, dan juga mengenai pengungkapan.

c) Komentar dan Masukan yang Diharapkan:

(1) Apakah anda setuju bahwa IPSAS 8 harus direvisi seperti yang diusulkan ini untuk konvergen dengan ekuivalen IAS 31? (*Question 1*, IPSAS 8 hal. 180).

(2) Apakah anda setuju bahwa ruang lingkup IPSAS 8 ini tidak diterapkan untuk investasi tertentu kecuali asosiasi yang dimiliki oleh organisasi modal ventura, mutual funds, unit trusts dan entitas sejenis jika investasi ini diukur dengan nilai wajar sesuai dengan standar akuntansi internasional

atau nasional yang berhubungan dengan instrumen keuangan? (*Question 2*, IPSAS 8 hal. 180).

(g) IPSAS 12, “*Inventories*”

a) Latar Belakang

Perubahan ini dilakukan juga dalam rangka penyesuaian atau konvergensi dengan IAS yang diatur dalam IAS 2. Akan tetapi tidak disertakan perbandingan antara IPSAS 12 dan IAS 2.

b) Perubahan-Perubahan Penting yang Dilakukan

Perubahan yang dilakukan meliputi tujuan dan ruang lingkup, biaya persediaan, dan juga mengenai pengungkapan.

c) Komentar dan Masukan yang Diharapkan:

(1) Apakah anda setuju bahwa IPSAS 12 harus direvisi seperti yang diusulkan ini untuk konvergen dengan ekuivalen IAS 2? (*Question 1*, IPSAS 12 hal. 207).

(2) Diusulkan bahwa aset biologis yang berhubungan dengan aktivitas atau produk pertanian pada saat panen dicatat sesuai dengan standar internasional atau nasional yang berhubungan dengan pertanian dikecualikan dari ruang lingkup. Apakah anda setuju dengan pengecualian ini? (*Question 2*, IPSAS 12 hal. 207).

(h) IPSAS 13, “*Leases*”

a) Latar Belakang

Perubahan ini dilakukan juga dalam rangka penyesuaian atau konvergensi dengan IAS yang diatur dalam IAS 17. Akan tetapi tidak dicantumkan perbandingan antara hal-hal yang diatur dalam IPSAS 13 dan IAS 17.

b) Perubahan-Perubahan Penting yang Dilakukan

Perubahan yang dilakukan meliputi definisi, klasifikasi sewa guna tanah dan bangunan, Biaya awal yang dikeluarkan oleh *lessor*.

c) Komentar dan Masukan yang Diharapkan:

(1) Apakah anda setuju bahwa IPSAS 13 harus direvisi seperti yang diusulkan ini untuk konvergen dengan ekuivalen IAS 17? (*Question 1, IPSAS 13 hal. 215*).

(2) Diusulkan bahwa IPSAS 13 tidak diterapkan sebagai dasar pengukuran untuk aset biologis yang dipegang oleh *lessee* dalam pembiayaan dengan leasing dan aset biologis yang disediakan oleh *lessor* yang dicatat sesuai dengan standar internasional atau nasional yang berhubungan dengan pertanian. Apakah anda setuju dengan pengecualian ini? (*Question 1, IPSAS 13 hal. 215*).

(i) IPSAS 14, “*Events After the Reporting Date*”

a) Latar Belakang

Perubahan ini dilakukan juga dalam rangka penyesuaian atau konvergensi dengan IAS yang diatur dalam IAS 10. Akan tetapi tidak dicantumkan perbandingan antara hal-hal yang diatur dalam IPSAS 14 dan IAS 10.

b) Perubahan-Perubahan Penting yang Dilakukan

Perubahan yang dilakukan hanya pada pengumuman dan pembagian dividen setelah tanggal pelaporan.

c) Komentar dan Masukan yang Diharapkan:

Apakah anda setuju bahwa IPSAS 14 harus direvisi seperti yang diusulkan ini untuk konvergen dengan ekuivalen IAS 10? (*Question 1, IPSAS 14 hal. 228*).

(j) IPSAS 16, “*Investment Property*”

a) Latar Belakang

Perubahan ini dilakukan juga dalam rangka penyesuaian atau konvergensi dengan IAS yang diatur dalam IAS 40. Maka di bagian akhir draf IPSAS 16 dicantumkan perbandingan antara hal-hal yang diatur dalam IPSAS 16 dan yang diatur dalam IAS 40 (*Comparison with IAS 40*).

b) Perubahan-Perubahan Penting yang Dilakukan

Perubahan yang dilakukan meliputi pengaturan bunga dalam *operating lease*, dan perubahan yang dimaksudkan untuk memenuhi persyaratan yang diatur dalam IPSAS 17.

c) Komentar dan Masukan yang Diharapkan:

Apakah anda setuju bahwa IPSAS 16 harus direvisi seperti yang diusulkan ini untuk konvergen dengan ekuivalen IAS 40? (*Question 1, IPSAS 16 hal. 235*).

(k) IPSAS 17, “*Property, Plant and Equipment*”

a) Latar Belakang

Perubahan ini dilakukan juga dalam rangka penyesuaian atau konvergensi dengan IAS yang diatur dalam IAS 16. Maka di bagian akhir draf IPSAS 17 dicantumkan perbandingan antara hal-hal yang diatur dalam IPSAS 17 dan yang diatur dalam IAS 16 (*Comparison with IAS 16*).

b) Perubahan-Perubahan Penting yang Dilakukan

Perubahan yang dilakukan meliputi perubahan dalam definisi, pengakuan, pengukuran dan pengakuan, penyusutan, kompensasi impairment, dan juga mengenai tidak pengakuan (*derecognition*).

c) Komentar dan Masukan yang Diharapkan:

(1) Apakah anda setuju bahwa IPSAS 17 harus direvisi seperti yang diusulkan ini untuk konvergen dengan ekuivalen IAS 16? (*Question 1*, IPSAS 17 hal. 270).

(2) Apakah anda setuju dengan Implementation Guide 1 yang memasukkan frekwensi penilaian aset tetap seperti yang diusulkan dalam IPSAS 17? (*Question 2*, IPSAS 17 hal. 270).

(3) Apakah anda setuju bahwa cocok untuk mensyaratkan entitas sektor publik untuk menyusutkan setiap bagian dari aset tetap secara terpisah dengan biaya yang signifikan dihubungkan dengan biaya keseluruhan? (*Question 3*, IPSAS 17 hal. 270).

3) *Exposure Draft Nomor 27 “Presentation of Budget Information in Financial Statements”*

a. Latar Belakang

Pemerintah diwajibkan membuat anggaran dan menyajikan informasi anggaran sebagai dokumen publik. Anggaran menunjukkan karakteristik rencana keuangan pemerintah periode yang akan datang. Anggaran berfungsi sebagai alat pengendalian dan merupakan komponen penting bagi pemerintah dan juga parlemen untuk melihat dimensi keuangan dari kegiatan pemerintah. Bagi pengguna laporan keuangan, informasi anggaran ini kadang-kadang lebih penting dari informasi keuangan lainnya.

IPSAS 1 mendorong (*encourages*), tetapi tidak mewajibkan informasi mengenai perbandingan antara jumlah anggaran dengan realisasinya. IPSAS basis kas (*The Cash Basis IPSAS, "Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting"*) juga mendorong penyajian informasi anggaran dengan realisasinya. ED ini berbeda dengan ED sebelumnya atau IPSAS sebelumnya. ED ini diterapkan sama untuk entitas yang menyajikan informasi keuangan untuk tujuan umum dengan basis akrual dan entitas yang menyajikan informasi keuangan untuk tujuan umum sesuai dengan basis kas IPSAS. Tujuan dari ED ini adalah mengusulkan bahwa informasi keuangan untuk tujuan umum diwajibkan memuat informasi anggaran meliputi perbandingan jumlah anggaran dengan realisasinya.

b. Komentar dan Masukan yang Diharapkan

Sesuai dengan dengan latar belakang yang telah diuraikan sebelumnya, IPSASB mengharapkan adanya komentar yang berharga. Berbagai usulan dalam ED yang diterbitkan tetapi dimintakan komentar spesifik atas usulan-usulan sebagai berikut:

- (a) Mewajibkan (*to require*) perbandingan anggaran dengan realisasinya sebagai bagian dari laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial statements/GPFSs*);
- (b) Mewajibkan penjelasan (*disclosure*) alasan perbedaan anggaran dan realisasi yang material kecuali perbedaan tersebut telah dijelaskan dalam dokumen publik waktu yang bersamaan. IPSASB mengharapkan komentar apakah alasan ini diwajibkan (*should be required*) atau hanya didorong untuk disajikan (*should be encouraged*).
- (c) Penyajian perbandingan anggaran dengan realisasi dalam GPFS dilaksanakan hanya jika basis yang digunakan GPFS sama dengan anggaran (par.15). IPSASB meminta pendapat apakah angka-angka anggaran yang diwajibkan untuk disajikan dalam lembar muka

laporan keuangan ketika jumlah anggaran dan akrual dalam GPFS disajikan dengan basis yang dapat diperbandingkan (*on a comparable basis*)?

- (d) Mewajibkan bahwa penjelasan yang harus dibuat dalam laporan yang diterbitkan apakah perbedaan antara anggaran dengan realisasi timbul dari realokasi dalam anggaran itu sendiri atau faktor lain seperti pergeseran kebijakan, bencana alam atau hal-hal lain yang tidak kelihatan.
- (e) Mewajibkan perbandingan jumlah anggaran dengan realisasi yang harus dibuat dalam basis yang sama, bahkan meskipun basis yang dianut berbeda.
- (f) Mewajibkan rekonsiliasi jumlah realisasi berdasarkan berdasarkan anggaran dengan realisasi yang disajikan berdasarkan GPFS.

IPSASB juga meminta komentar apakah:

- Pernyataan (IPSAS) terpisah yang memuat syarat-syarat khusus perbandingan realisasi dengan anggaran harus diterbitkan untuk penerapan ketika basis akrual digunakan atau ketika basis kas digunakan; atau
- Persyaratan yang diatur dalam ED ini dimuat saja dalam IPSAS 1 untuk entitas yang menerapkan basis akrual dan dalam Cash Basis IPSAS untuk yang menggunakan basis kas.

4) *Exposure Draft Nomor 28 “Disclosure of Financial Information about the General Government Sector”*

a. Latar Belakang

Pelaporan keuangan dengan basis statistik atau untuk tujuan statistik seperti *System of National Account 1993 (SNA 93)*, *Government Finance Statistics Manual 2001 (GFSM 2001)* dan *European System of Account 1995 (ESA 95)* mengharuskan pemerintah untuk menyajikan informasi keuangan mengenai sektor umum pemerintah (*general government sector/GGS*). Untuk tujuan

statistik, GGS berisi entitas pemerintah yang tidak terlibat kegiatan pasar (*non-market activities*).

IPSAS yang ada sekarang ini mewajibkan penyajian informasi untuk tujuan umum yang meliputi informasi tentang seluruh sumber daya yang dikontrol oleh entitas dan syarat-syarat mengenai konsolidasi seluruh entitas yang dikendalikan (*controlled entity*). IPSAS tidak mewajibkan entitas sektor publik untuk mengungkapkan informasi tentang GGS.

Beberapa entitas pemerintah menyajikan kedua informasi ini yaitu informasi untuk tujuan umum (GPFS) dan informasi untuk tujuan statistik. IPSASB didorong untuk secara eksplisit mengizinkan atau mendorong (*allowing/encouraging*) penyajian informasi untuk tujuan statistik/GGS seperti yang tercantum dalam GFSM 2001 untuk seluruh laporan keuangan untuk tujuan umum. ED ini mengusulkan persyaratan penerapan oleh seluruh entitas pemerintah yang memilih mengungkapkan informasi tentang GGS dalam laporan keuangan berbasis akrual.

b. Komentar dan Masukan yang Diharapkan

IPSASB mengharapkan komentar dan masukan untuk hal-hal sebagai berikut:

- (a) Apakah syarat-syarat untuk pengungkapan informasi keuangan tentang GGS harus dimuat dalam GPFS sesuai IPSAS? Jika ya, apakah pengungkapan tersebut bersifat diizinkan (*allowed*), didorong (*encouraged*), atau diwajibkan (*required*);
- (b) Apakah definisi GGS di paragraf 14 cocok?
- (c) Apakah perlakuan investasi yang diusulkan dalam perusahaan publik cocok dalam GGS?
- (d) Apakah setiap unit pemerintah yang memilih untuk menyajikan informasi GGS diwajibkan untuk memisahkan informasi tersebut menurut unit dalam laporan konsolidasi?
- (e) Apakah rekonsiliasi ke pelaporan untuk tujuan statistik diwajibkan?
- (f) Apakah penyajian informasi GGS perlu standar tersendiri atau dijelaskan saja di IPSAS 1?

(g) Apakah syarat pengungkapan GGS dalam basis kas juga harus dikembangkan?

7. Simpulan

IPSASB sebagai penyusun standar akuntansi IFAC untuk sektor publik telah menerbitkan empat *exposure draft* (ED) dalam kerangka konvergensi standar akuntansi sektor publik (IPSAS) ke standar akuntansi sektor komersial/bisnis (IAS/IFRS). Diakui, kedua sektor ini memang tetap berbeda dari berbagai sudut pandang. Akan tetapi penyusun standar sendiri mengakui adanya perbedaan-perbedaan tersebut dengan melampirkan hal-hal yang berbeda di kedua sektor ini. Perbedaan ini dibuat dalam bentuk perbandingan antara IPSAS dengan IAS/IFRS dengan judul *Comparison to IAS*.

Setiap ED meminta adanya komentar dan tanggapan untuk itu dalam memberikan komentar dapat diarahkan pada kondisi yang ada di Indonesia. Hal ini penting karena ruang lingkup sektor publik yang dimaksudkan oleh IPSASB adalah sektor pemerintah.

* *Syafri Adnan Baharuddin, Ak., MBA.* (Ketua IAI-Kompartemen Akuntan Sektor Publik)
Jamason Sinaga, Ak., MAP. (Koordinator Bidang Kajian Standar Akuntansi, IAI-Kompartemen Akuntan Sektor Publik)

Disajikan dalam Diskusi Akuntansi Sektor Publik Seri I 2006, yang diselenggarakan oleh IAI-Kompartemen Akuntan Sektor Publik di Jakarta pada tanggal 24 Januari 2006.

DAFTAR PUSTAKA

- International Federation of Accountants (IFAC), (2003), *Handbook of International Public Sector Accounting Standards*.
- Jones, Rowan, and Pendlebury, Maurice, (2000), *Public Sector Accounting*, (Fifth Edition), Harlow, Pierson Education Limited.
- Granof, Michael H., (1998), *Government and Not-For-Profit Accounting: Concepts and Practices*, New York, John Wiley & Son.
- Ramanathan, Kavasseri V., and Hegstad, Larry P., (1982), *Readings in Management Control in Nonprofit Organizations*, New York, John Wiley and Son.